

# 企业所得税月度预缴纳税申报新规解读

王晓敏

(郑州航空工业管理学院会计学院 郑州 450015)

**【摘要】** 2011年11月30日国家税务总局颁布了《关于发布〈中华人民共和国企业所得税月(季)度预缴纳税申报表〉等报表的公告》(以下简称“64号公告”),对《企业所得税月(季)度预缴纳税申报表》做出了修订和明确,该公告自2012年1月1日实施。笔者在分析64号公告出台背景的基础上,试通过具体案例对新的企业所得税月(季)度预缴纳税申报表的主要变化及尚待明确的问题进行分析。

**【关键词】** 企业所得税 纳税调整 纳税申报表

## 一、64号公告出台的背景

新企业所得税法实施后,国家税务总局于2008年1月23日印发了《中华人民共和国企业所得税月(季)度预缴纳税申报表》(国税函[2008]44号),其基本理念是:既然年度要做汇算清缴,月(季)度申报暂按利润总额纳税,不做任何调增调减,汇算清缴后再多退少补。但在具体执行中却发现:第一,由于以前年度亏损因素、免税收入(不征税收入)因素对季度纳税影响巨大,如果不对纳税申报表适度调整,纳税时间差异将难以承受。第二,没有考虑房地产开发企业销售未完工开发产品预计毛利计入当期应纳税所得额的特殊情况。

考虑到以前年度亏损、免税收入(不征税收入)、房地产企业的预计毛利三个重要因素,国家税务总局于2008年6月30日印发了《国家税务总局关于填报企业所得税月(季)度预缴纳税申报表有关问题的通知》(国税函[2008]635号),国税函[2008]635号文件既坚持了以利润总额作为申报主体,不做过多的纳税调整,以减少纳税人负担,又对特殊项目进行适度调整。但在执行过程中遇到了两大问题:第一,由于国税函[2008]635号文件规定的“实际利润额”需要在表下计算,调整过程不能直接在申报表中体现,部分基层税务机关执行政策时可能影响纳税人的合法权益;第二,申报表无法容纳建筑企业等特殊行业新颁布的税收政策。所以,新的企业所得税月(季)度预缴纳税申报表便应运而生。

## 二、64号公告的内容及主要变化

新发布的64号公告仍然坚持月(季)度纳税申报以利润总额为核心的理念,同时将“实际利润额”的计算过程分四个调整项目列示在申报表中,建筑企业等特殊行业由总机构向项目所在地预缴企业所得税体现在申报表的第14行“特定业务预缴(征)所得税额”。以下我们通过案例进行分析。

**【案例】**某房地产公司有一房地产项目分一期、二期、三期开发。①项目一期已经于20×2年第1季度完工,完工后当期销售10000万元,符合会计确认收入条件,会计上已确认为销售收入。当期结转以前期间预售当期符合会计确认收入

条件的销售收入11000万元。②项目二期也于20×2年第1季度完工,完工后当期销售5000万元,房款已收但尚不符合收入确认条件,会计上尚未将其确认为收入。③项目三期于20×2年第1季度符合预售条件开始预售,当期收到预售款项4000万元。

20×2年第1季度该公司利润表中营业收入21000万元,营业成本14700万元,经营税金及附加1643万元,期间费用500万元,投资收益1000万元(为符合免税条件的股息红利所得),利润总额5157万元,20×1年度汇算清缴应纳税所得额为负2000万元。项目一期可售总面积为42000平方米,房屋开发成本3500元/平方米。当地税务机关核定的销售未完工开发产品计税毛利率15%,城建税税率为7%,教育费附加征收率为3%,地方教育费附加征收率为2%,土地增值税预征率为3%。

分析:64号公告将“实际利润额”的计算过程分四个调整项目列示在申报表中,同时对以前期间预缴本期结转收入的特定业务预缴(征)所得税额进行调减。具体项目如下:

1. 特定业务计算的应纳税所得额。在申报表第5行增加了“加:特定业务计算的应纳税所得额”项目,填列房地产开发企业销售未完工开发产品预计毛利计入当期应纳税所得额的特殊情况。对于销售未完工开发产品取得的收入,根据《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发[2009]31号)第九条规定,应先按预计计税毛利率分季(或月)计算出预计毛利额,计入当期应纳税所得额。而在会计上,由于销售未完工开发产品取得的收入一般不符合会计收入确认条件,不确认为“营业收入”,所以利润表中的营业收入并不包括销售未完工开发产品取得收入部分,应将其进行调整。本案例中,项目三期20×2年第1季度销售未完工开发产品取得的收入4000万元,会计处理时将其作为预收账款核算,利润表中的营业收入不包括这部分应纳税收入,因此在填列季度纳税申报表时,应将本期取得的销售未完工开发产品收入按照税法规定的预计计税毛利率计算的预计毛利额600万元(4000×

15%),填入“第5行特定业务计算的应纳税所得额”。

2. 不征税收入。在申报表的第6行增加了“不征税收入”项目,如果发生不征税收入应填入在《企业所得税月(季)度预缴纳税申报表(A类)》第6行“不征税收入”的“本期金额”列中。

3. 免税收入。在申报表的第7行增加了“免税收入”项目,本案例中,符合免税条件的股息红利所得1000万元,应在《企业所得税月(季)度预缴纳税申报表(A类)》第7行“免税收入”的“本期金额”列填列1000万元。

4. 弥补以前年度亏损。在申报表的第8行增加了“弥补以前年度亏损”项目,本案例中,20×1年度汇算清缴应纳税所得额为负2000万元,应在《企业所得税月(季)度预缴纳税申报表(A类)》第8行“弥补以前年度亏损”的“本期金额”列填列2000万元。

5. 特定业务预缴(征)所得税额。在申报表的第14行增加了“特定业务预缴(征)所得税额”项目。本案例中,以前期间发生预缴企业所得税但当时会计上没确认收入,在本期符合会计收入确认条件,结转为本期营业收入,由于该部分收入在以前年度收款时已按规定的方法预缴过企业所得税,如果不进行调整就会重复纳税,故应将其调整。本案例中,项目一期于20×2年第1季度结转以前期间符合会计收入确认条件的收入11000万元。由于该部分收入在以前年度收款时已按15%的预计计税毛利率计入当期应纳税所得额1650万元,本期结转以前年度收款本期确认收入的11000万元时,一方面在《企业所得税月(季)度预缴纳税申报表(A类)》第2行“营业收入”的“本期金额”填列11000万元,另一方面在第14行“减:特定业务预缴(征)所得税额”的“本期金额”列填列412.5万元(11000×15%×25%)。

### 三、64号公告中尚待明确的问题

64号公告的出台,使得填报更规范,内容更丰富,但申报表仍有以下问题需明确:

1. 销售未完工开发产品取得收入的相关税金填列问题。销售未完工开发产品取得的收入按照税法规定需要缴纳营业税金及附加、预征土地增值税,在月(季)度预缴企业所得税时,能否在税前扣除未完工开发产品取得收入预缴的营业税金及附加、预缴的土地增值税,64号公告中并未明确规定。因为季度预缴纳税申报以利润表为基础,会计处理的不同将对此造成影响,缴纳这些税金时如何会计处理,实务操作中存在两种不同的处理方法。第一种处理方法认为,销售未完工开发产品的这些税费按照税法规定已形成纳税义务,并且已经缴纳,已经形成了经济利益的流出,所以将未完工开发产品的销售税金及附加计入“营业税金及附加”。如果按照这种情况进行处理,在季度企业所得税申报时就自然扣除了这部分税费,企业不会就此造成企业所得税的资金占用压力。第二种处理方法认为,销售未完工开发产品并不满足会计收入确认条件,如果将其缴纳的税费计入“营业税金及附加”,不符合配比原则,所以,将销售未完工开发产品缴纳的营业税金

及附加、预征土地增值税仅挂在“应交税费”科目借方,不计入“营业税金及附加”。如果会计处理采用这种方法,严格按照填报说明,房地产开发企业销售未完工开发产品收入对应的税金及附加则无法在利润总额中扣减,只能等到年末在汇算清缴时扣除,这对纳税人造成较大的企业所得税资金占用压力。

2. 销售完工开发产品不符合收入确认条件的收入及相关税费的填报问题。对于销售完工开发产品已收房款但尚不符合收入确认条件,如尚未完成工程结算,成本不能可靠计量等,会计处理时尚未将其确认为“营业收入”,因此利润表中的“营业收入”不包含本部分内容,但按照税法规定应缴纳企业所得税,64号公告并未对此进行明确。如本案例中,项目二期销售完工开发产品已收房款5000万元,但尚不符合收入确认条件,这部分如何填报尚待明确,笔者认为,对于此类收入可以参照销售未完工开发产品取得收入进行月(季)度预缴,填入《企业所得税月(季)度预缴纳税申报表(A类)》第5行“特定业务计算的应纳税所得额”的“本期金额”列。与此相关的销售完工开发产品需要缴纳营业税金及附加、预缴的土地增值税,也可以参照销售未完工开发产品取得收入应缴的相关税费填列进行处理。

3. 结转以前期间销售本期符合会计收入确认条件的收入的相关税费问题。因销售未完工开发产品取得的收入相关税费尚不明确,结转以前年度销售的未完工开发产品取得的收入时,需要注意以前年度销售的未完工开发产品取得收入时随征的税费的填列问题。如果销售的未完工开发产品取得收入时随征的税费未记入发生当期“营业税金及附加”等损益类科目,要看发生当期是否进行企业所得税前扣除,如果发生当期已经进行税前扣除,应对其进行调整,否则会重复扣除。如果销售的未完工开发产品取得收入时随征的税费已经记入“营业税金及附加”等损益类科目,或者虽未记入发生当期“营业税金及附加”等损益类科目,但在发生当期不允许进行调整,在结转期间就无需调整。

对于这些问题的处理,希望相关部门出台政策规定给予明确。

### 主要参考文献

1. 国家税务总局.关于发布《中华人民共和国企业所得税月(季)度预缴纳税申报表》等报表的公告.2011年第64号公告,2011-11-30
2. 国家税务总局.关于印发《中华人民共和国企业所得税月(季)度预缴纳税申报表》等报表的通知.国税函[2008]44号,2008-01-23
3. 国家税务总局.关于填报企业所得税月(季)度预缴纳税申报表有关问题的通知.国税函[2008]635号,2008-06-30
4. 国家税务总局.关于印发《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》的通知.国税发[2009]31号,2009-03-06
5. 国务院.企业所得税实施条例.国务院令 第512号,2007-12-29